GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35979C
Inscrit le 10 mars 2015

-

Audience publique du 16 février 2016

Appel formé par
la société anonyme Soc. A, Luxembourg,
contre
un jugement du tribunal administratif du 28 janvier 2015 (n° 33984 du rôle)
dans un litige l'opposant à
une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'impôt sur la fortune

----
-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35979C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 10 mars 2015 par la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG S.à r.l., ayant son siège social à L-2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen, représentée par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société Soc. A, établie à L-…, représentée par ses organes sociaux en fonctions, immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 28 janvier 2015 (n° 33984 du rôle), l'ayant déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 novembre 2013 (n° C16073 du rôle) ayant statué sur ses réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les exercices 2007 et 2008, les bulletins de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour les exercices 2007 et 2008 et le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 9 avril 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 11 mai 2015 par la société la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG S.à r.l. pour compte de la société Soc. A ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 juin 2015.

-

En date du 4 novembre 2009, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société Soc. A, ci-après désignée par la « *Soc. A* », le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2007, le bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année, ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008.

Le 24 juin 2010, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société …le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2008 et le bulletin de l'impôt commercial communal pour la même année.

Le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2008 renseigne que l'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants :

« *La présente imposition se base, quant à la non-reconnaissance fiscale de la facturation intra-groupe sans la moindre réalité économique ni substance au niveau de la S.A. Soc. B, sur le projet vous envoyé le 27 avril 2010 (paragr. 205 (3) AO) et sur la lettre vous adressée le 29 octobre 2009 dans le cadre de la procédure d'investigation fiscale relative à l'assiette IRC/ICC 2007, étant entendu qu'une « régularisation après coup pour l'année 2008 » telle qu'implicitement invoquée à travers votre courrier du 21 mai 2010, n'est pas possible* ».

Par un courrier du 27 juillet 2010, la société … introduisit une réclamation contre les bulletins précités.

Par une décision du 8 novembre 2013, inscrite sous le numéro C16073 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », déclara cette réclamation irrecevable pour autant qu'elle vise les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2007 et le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008 et rejeta cette réclamation comme non fondée pour autant qu'elle vise les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2008. Ladite décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 29 juillet 2010 par le sieur …, au nom de la société anonyme Soc. A, avec siège à L-…, pour réclamer contre « les bulletins d'imposition (IRC, ICC, ISF) des années 2007 et 2008 »;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la requête ne désigne pas clairement les bulletins critiqués ; que la réclamation est à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2007, contre le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008, tous émis le 4 novembre 2009, ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2008, émis le 24 juin 2010 ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'État du 06.02.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir majoré le revenu imposable d'une commission ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la réclamante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que l'instruction au contentieux a révélé que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2007, ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008, ont été émis en date du 4 novembre 2009 ;

Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour ouvrable après la mise à la poste; qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste ;

Considérant que les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 2007, ainsi que le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1er janvier 2008 ont été émis le 4 novembre 2009 et notifiés le 9 novembre 2009 de sorte que le délai a expiré le 9 février 2010 ;

que les réclamations sont donc tardives ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;

Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal qu'en établissant les bases d'imposition de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2008, le bureau d'imposition n'a pas admis en déduction une commission d'un montant de f.- euros ;

Considérant qu'en vertu de ses statuts, la réclamante a pour objet l'achat, la vente, la réalisation, la location, la mise en valeur et la gestion d'immeubles et toutes opérations connexes ;

Considérant qu'aux termes de l'article 45 alinéa 1 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les dépenses provoquées exclusivement par l'entreprise constituent des dépenses d'exploitation déductibles ;

Considérant qu'il y a lieu d'analyser si les montants réintégrés au revenu par le bureau d'imposition constituent des dépenses d'exploitation en vertu de l'article 45 L.I.R. ;

Considérant qu'il ressort des comptes annuels des années 2007 et 2008 que la réclamante fait valoir la déduction de montants respectifs de a.- euros et de f.- euros payables à la société anonyme résidente pleinement imposable dénommée « Soc. B » ;

Considérant que la société « Soc. B » a pour objet l'acquisition et la vente, la location et l'administration de tous biens mobiliers et immobiliers situés au Grand-Duché de Luxembourg ou à l'étranger, ainsi que toute opération commerciale, industrielle ou financière, s'y rattachant directement ou indirectement ;

Considérant que la société anonyme « Soc. B » n'a pas exercé la moindre activité commerciale depuis l'année d'imposition 1995 ; que pour les années 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 et 2005 le seul poste du résultat de l'exercice, négatif, subit des variations ;

que les comptes de profits et pertes de ces années ne font ressortir que les dotations à l'impôt sur la fortune des années en question, ainsi que des cotisations professionnelles ;

Considérant qu'en l'occurrence, il n'est pas clair dans quelle mesure une société qui, selon ses pièces comptables fournies pour les années susmentionnées, n'emploie pas de personnel et ne présente que de dettes et de résultats reportés négatifs dans ses bilans, serait en mesure de fournir une prestation d'un montant de a.- euros, voire d'exercer une activité économique réelle ;

Considérant qu'en matière fiscale, les sociétés membres d'un groupe doivent être considérées comme agissant entre elles sur un marché de pleine concurrence (normes OCDE) ;

Considérant que l'article 164 L.I.R. confirme le principe de pleine concurrence dans son alinéa 3 : « Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité » ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle, décision C 9679) ;

Considérant ainsi qu'en cas de paiement de commissions à une société du groupe, ces commissions doivent, d'une part, être allouées en vertu d'une contrepartie justifiable et, d'autre part, être conformes suivant le principe de la pleine concurrence aux prix convenus dans des conditions similaires entre tiers ;

Considérant en plus qu'il ressort d'une lettre datée du 15 octobre 2009 envoyée par le sieur … que la réclamante a même proposé de ramener « les frais de la Société d'Investissement Porte de l'Étoile à c.- € htva » ;

qu'il ressort encore du dossier fiscal que la réclamante était disposée à produire le bien-fondé d'une justification d'une facturation intra-groupe ;

Considérant qu'en décidant l'allocation d'une commission à une société sans activité économique réelle depuis une dizaine d'années sans aucune contrepartie, la réclamante entend, en l'espèce, transférer une partie de son revenu imposable vers un autre organisme à caractère collectif disposant de pertes importantes reportables en vertu de l'article 114 L.I.R. et du § 9bis GewStG ;

Considérant que la réclamante est restée en défaut de fournir des explications concluantes afin d'élucider la justification du paiement de la commission litigieuse à la société « Soc. B » à d'autres fins que la réduction de son revenu imposable ;

Considérant, d'une part, qu'au vœu du § 5 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG), le droit fiscal doit s'attacher à des faits réels et que, pour les besoins de l'imposition, il n'y a pas lieu de tenir compte de simulations ;

que d'autre part, lors d'un abus de droit, les impôts sont à percevoir de la même manière qu'ils l'auraient été dans le cas d'une conception juridique tenant compte des activités, des relations et de la réalité économique (cf. « agir comme entre tiers »), conformément au § 6 StAnpG qui retient, en ses alinéas 1er et 2e :

« (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

(2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. » ;

Considérant que, même si en principe, chaque contribuable est libre en ce qui concerne ses choix et décisions relatifs aux possibilités générales de configuration ou de conception, il n'en est pas moins qu'une configuration spécialement destinée à des fins de procuration d'avantages pécuniaires par le biais de l'optimisation fiscale au détriment du Trésor public, puisse, le cas échéant, tomber sous les dispositions des paragraphes 5 et 6 StAnpG précités ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède qu'il y a lieu de confirmer le refus de la déduction de la commission litigieuse au titre de l'année d'imposition 2008 ;

Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 6 février 2014, la société … fit introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision du directeur du 8 novembre 2013.

Dans son jugement du 28 janvier 2015, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, au fond, le déclara non justifié et en débouta, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la demanderesse aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 10 mars 2015, la société … a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 28 janvier 2015.

En premier lieu, l’appelante critique le tribunal pour avoir confirmé la décision directoriale en ce qu’elle a déclaré sa réclamation contre les bulletins d’impôt pour l’année 2007 irrecevable et qualifié sa lettre du 3 décembre 2009 non pas de réclamation mais de demande rentrant dans le champ du § 94 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* ». Elle souligne qu’elle ne se serait pas fait représenter dans le cadre du dépôt de ce courrier du 3 décembre 2009 et que les indications sur les voies de recours contenues au *recto* des bulletins en cause n’auraient pas distingué entre la réclamation et la demande sur base du § 94 AO, tout comme lesdites instructions auraient indiqué la possibilité de présenter les réclamations soit directement au directeur soit au bureau d’imposition compétent, de sorte que l’information dans le courrier du bureau d’imposition du 7 décembre 2009 qu’il ne serait pas enclin à un redressement sur base du § 94 AO ne serait pas une indication claire aux fins de savoir que son courrier du 3 décembre 2009 n’était pas considéré comme une réclamation. Elle ajoute que le préposé ne serait pas compétent pour qualifier un courrier sous l’égide du § 249 AO et qu’il serait retenu en jurisprudence que les demandes fondées sur le § 94 AO s’attaqueraient à des points précis de l’imposition et non pas à l’imposition dans son intégralité et qu’une déclaration devrait être qualifiée de réclamation toutes les fois que la réclamation serait la voie de recours qui présente de l’intérêt pour le contribuable. Par rapport à son courrier du 3 décembre 2009, l’appelante fait valoir qu’elle l’aurait préparée elle-même et qu’il mentionnerait à plusieurs reprises qu’elle ne saurait accepter les bulletins d’impôt pour l’année 2007 sans faire référence à un point précis du contenu desdits bulletins, mais en les visant dans leur intégralité. En outre, le courrier du préposé du bureau d'imposition du 7 décembre 2009 ne chercherait pas à voir clarifier la demande contenue dans le courrier du 3 décembre 2009, mais affirmerait qu’il s’agirait d’une demande au sens du § 94 AO, de manière à ne pas avoir satisfait à son obligation de solliciter une clarification sur la portée de la demande auprès du contribuable ni respecté son incompétence quant à la qualification d’une demande comme réclamation ou non. L’appelante conclut que son courrier du 3 décembre 2009 devrait être qualifié de réclamation contre les bulletins d’impôt pour l’année 2007, que le directeur aurait dû déclarer cette dernière recevable et que son recours contentieux dirigé contre lesdits bulletins serait partant recevable.

Le délégué du gouvernement renvoie par contre à son argumentation développée déjà en première instance. Il fait ainsi valoir que le directeur aurait statué exclusivement sur la réclamation introduite le 29 juillet 2010 et non pas sur le courrier du 3 décembre 2009, lequel aurait été adressé au bureau d'imposition pour solliciter un sursis, sinon un délai de paiement, de manière à ne pas s’analyser en une réclamation au sens du § 249 AO. Il rappelle que la jurisprudence exigerait que la formulation de la réclamation devrait faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin et qu’il sollicite un réexamen de son imposition. Le représentant étatique souligne finalement que la réclamation du 29 juillet 2010, adressée au directeur, ne mentionnerait pas le courrier du 3 décembre 2009 pour en déduire que l’appelante elle-même n’aurait pas considéré ce dernier comme une réclamation au sens du § 249 AO. Il conclut partant que le recours devrait être déclaré irrecevable pour autant qu’il vise l’imposition de l’année 2007.

Le § 249 AO dispose comme suit :

« (1) *Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt*

hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.

(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt.

(3) Die Rechtsmittel sind bei der Geschäftsstelle der Behörde anzubringen, deren Bescheid angefochten wird. Die Anbringung bei der zur Entscheidung berufenen Stelle (Rechtsmittelbehörde) oder bei der für eine frühere Rechtsstufe zuständigen Behörde genügt (…) ».

Si le § 249 (2) AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition, cet alinéa commande une interprétation large de la notion de réclamation et les déclarations du contribuable doivent être considérées comme l'expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux toutes les fois que la voie de la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour lui, le critère essentiel étant en effet celui de définir le but que le contribuable entend atteindre en substance et de voir quelle voie de recours permet d'atteindre ce but (cf. BECKER, RIEWALD, KOCH : *RAO-Kommentar*, 1968, *ad* § 238, Anm. 2 e) (2); Jean OLINGER: *La procédure contentieuse en matière d'impôts directs*, Etudes Fiscales n°s 81-85, n° 76). Afin de conférer la portée nécessaire à l'interprétation large de la notion de réclamation, il y a lieu de tenir compte, afin d'examiner la substance des déclarations du contribuable, non pas seulement de ses déclarations expressément formulées, mais également de celles qui se dégagent nécessairement du contenu global des documents soumis dans le contexte donné (Cour adm. 26 juillet 2012, n° 29808C, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 679).

En l'espèce, le courrier de l'appelante du 3 décembre 2009 est de la teneur suivante :

« *Par la présente nous revenons à votre estimée du 29 octobre 2009 et à l'imposition subséquente des deux sociétés reprises en rubrique.*

Permettez-nous tout d'abord de vous faire part de notre effarement quant à la teneur de votre courrier et du revirement inopiné de votre approche du dossier.

En effet, le reproche formulé à notre égard est celui que notre lettre du 15 octobre faisait état d'une acceptation d'un compromis proposé par votre bureau dans le cadre de l'imposition des sociétés énoncées tout en sollicitant un rendez-vous afin de vous faire part des conséquences que ce changement aurait eu sur l'actionnariat des sociétés. En vous faisant donc parvenir ce courrier, nous avons cru agir en bonne et juste foi (in Treu und Glaube), et notre intention était nullement de vous faire adonner à un quelconque marchandage. D'ailleurs, cette missive ne faisait que répondre à la demande soumise par Monsieur Frank Reinert, inspecteur principal, à Monsieur René Moris, souhaitant recevoir un tel écrit avant toute suite du dossier.

Ainsi, ce rendez-vous vous aurait permis de prendre préalablement connaissance de l'évolution du dossier et d'émettre un avis éventuel à cet égard, évitant pour le futur tout différent de point de vue. Nous ne pouvons donc que regretter la tournure que ce dossier vient de prendre.

Cependant, nous ne saurons accepter les bulletins d'imposition du 4 novembre 2009 relatifs à l'exercice 2007 des deux sociétés reprises en rubrique et portant sur l'impôt sur le

revenu des collectivités, sur l'impôt commercial communal ainsi que sur l'impôt de la fortune.

Dans ce contexte nous tenons à rappeler que la réalité économique de la Soc. B ne se résume pas à une carcasse inactive depuis 1995 qui ne chercherait qu'à absorber des pertes sans prestations en contrepartie. Au contraire, comme nous vous l'avons déjà indiqué lors de notre entrevue, la société a procédé à des prises de participation et à des acquisitions immobilières à la suite de l'année 2007 pour un montant dépassant … d'euros. Toute société avec un passé tel que la leur, n'aurait eu le moindre financement pour un quelconque investissement sans la preuve d'une d'activité. Par ailleurs, elle a participé activement à la négociation de plusieurs projets immobiliers d'envergure, opérations parfois délicates en ce qui concerne la confidentialité, ce qui explique pourquoi nous avons utilisé les services d'une fiduciaire.

Dès lors, nous ne pouvons pas comprendre l'imposition, d'autant plus qu'il est établi depuis des années, voire des dizaines d'années, que le chiffre d'affaire de Soc. A est réalisé grâce au concours d'autres entités. En effet, seule une structure plus élaborée, intégrant d'autres prestataires et sociétés comme par exemple … ou encore l'entité …, ne permettent de réaliser le résultat de l'agence, ce qui est loin de se limiter au personnel ou aux frais mis en avant dans votre courrier. Une vue réduite à la seule collectivité Soc. A reflète par conséquent inadéquatement la situation économique du groupe.

Compte tenu des engagements pris, nous ne sommes non seulement dans l'impossibilité d'accepter l'imposition telle que présentée, mais il serait également irresponsable de notre part de mettre ainsi la pérennité des sociétés en jeu.

A ce sujet, nous sollicitons donc également un sursis, sinon un délai de paiement en attendant l'issue du dossier.

Pour le surplus, nous pourrons vous soumettre, comme vous le mentionnez dans votre missive, une présentation circonstanciée justifiant le bien-fondé d'une facturation intragroupe.

Restant à votre disposition pour la suite du dossier, nous vous prions d'agréer, Monsieur, nos salutations distinguées ».

En faisant savoir au bureau d'imposition qu'elle ne pourrait pas accepter les bulletins du 4 novembre 2009 en se prévalant de la réalité économique de l'activité des sociétés du groupe et en précisant qu'il serait « *irresponsable de notre part de mettre ainsi la pérennité des sociétés en jeu* », l'appelante a nécessairement fait état d'un grief qui lui serait causé par lesdits bulletins et a de la sorte sollicité un réexamen de ces impositions. Elle ne s'est ainsi pas limitée à un commentaire qui conteste la position prise par le bureau d'imposition sans formuler une demande concrète concernant les suites à donner à son dit courrier. Il s'y ajoute que, dans la mesure où une demande de sursis sur base du § 251 AO se conçoit par essence dans le cadre d'une réclamation introduite préalablement ou concomitamment contre l'imposition à l'égard de laquelle le sursis est sollicité, la formulation, dans le même courrier du 3 décembre 2009, d'une demande de sursis, sinon d'un délai de paiement « *en attendant l'issue du dossier* » doit être considérée comme confirmant cette analyse que l'appelante a formé, à travers son courrier du 3 décembre 2009, à la fois une réclamation contre les bulletins pour l'année 2007 du 4 novembre 2009 et une demande en obtention d'un sursis, sinon d'un délai de paiement.

Cette analyse ne se trouve pas énervée par la circonstance que l'appelante a introduit, par courrier du 27 juillet 2010, une réclamation visant tant les bulletins du 4 novembre 2009 pour l'année 2007 que ceux pour l'année 2008, étant donné que cette réclamation vise la requalification de l'activité de deux sociétés du groupe et d'opérations continues au titre des années 2007 et 2008 et les conséquences fiscales faisant grief qui en découlent, de manière que les contestations de l'appelante relatives à ces requalifications pouvaient légitimement être formulées à l'égard des impositions pour les deux années d'imposition concernées sans que cette circonstance ait pu avoir pour effet de dénier la qualification de réclamation au courrier de l'appelante du 3 décembre 2009.

Ladite conclusion ne se trouve pas non plus infirmée par le fait que l'appelante a adressé son courrier du 3 décembre 2009 au bureau d'imposition et non pas au directeur, étant donné que le § 249 (3) AO prévoit précisément l'introduction auprès du bureau d'imposition, auteur du bulletin contesté, comme un mode de dépôt d'une réclamation.

Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur a conclu à l'absence d'une réclamation contre les bulletins du 4 novembre 2009 introduite dans le délai légal et écarté cette réclamation comme ayant été tardive et que le tribunal a confirmé cette analyse. En l'absence d'un autre motif d'irrecevabilité de la réclamation formée par l'appelante à travers son courrier du 3 décembre 2009 mis en avant par l'Etat, il y a partant lieu de conclure que l'appelante avait valablement réclamé contre lesdits bulletins et que suite à son recours contentieux et son appel ayant dévolu l'intégralité du litige à la Cour, celle-ci est valablement saisie du recours de l'appelante ayant pour objet les impositions pour l'année 2007 découlant des bulletins du 4 novembre 2009. Si la réformation d'une décision d'irrecevabilité du directeur par le juge administratif entraîne en principe le renvoi de l'affaire devant le directeur en vue d'un premier examen de la voie de recours au niveau administratif, la Cour estime qu'en l'espèce, les questions de droit et de qualification des faits se posent identiquement pour les années d'imposition 2007 et 2008, de manière qu'un renvoi devant le directeur concernant les impositions au titre de l'année 2007 alors même que la Cour statuerait définitivement sur les mêmes questions en ce qui concerne l'année d'imposition 2008 est contraire tant aux intérêts de l'appelante qu'à une bonne administration de la justice. Dans ces conditions, le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que le recours introduit par l'appelante contre les impositions au titre de l'année 2007, telles que découlant des bulletins du 4 novembre 2009, a été valablement introduit et la Cour y statuera elle-même ensemble avec le volet du recours dirigé contre les impositions au titre de l'année 2008.

Quant au fond, l'appelante renvoie d'abord à l'exposé des faits à la base du litige tel que développé par elle en première instance et repris dans le jugement *a quo*. L'appelante réexpose ainsi qu'en 2006, la société Soc. D, ci-après désignée par la « *Soc. D* », aurait acquis les actions de la société anonyme Soc. B, ci-après désignée par la « *Soc. B* », tout en précisant que la Soc. B aurait été constituée en l'année 1990 et aurait eu une certaine réputation dans le secteur immobilier. Ladite société aurait eu son siège social à un endroit autre que celui de la société …, tandis que d'autres sociétés du Soc. C, à savoir … S.A., … S.A. etc., auraient établi leur siège à la même adresse que la société …. L'objectif recherché par l'acquisition de ces actions aurait été celui d'intervenir dans des opérations immobilières importantes en toute discrétion et partant sans révéler le lien avec elle-même. En l'année 2007, la Soc. B aurait facturé à l'appelante des services rendus au biais d'une facture globale d'un montant de a.- €, tout en précisant que suite à des discussions, le préposé du bureau d'imposition aurait paru accepter une telle refacturation, à condition que celle-ci fût limitée au montant de c.- €. Par la suite, aux termes d'un nouvel échange de lettres, toute refacturation aurait cependant été rejetée comme « *facturation fictive* ». Le bureau

d'imposition aurait considéré comme fictives les prestations de service à la base de la facture émanant de la Soc. B, en se référant aux normes de l'OCDE et plus particulièrement au principe du « *dealing at arms' length* » et en soutenant que ce serait elle-même qui aurait comptabilisé dans ses comptes les frais de personnel et les immobilisations corporelles et que ces postes ne figureraient pas dans les comptes de la Soc. B.

L'appelante souligne que dans la mesure où le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2007 émis à l'égard de la Soc. Baurait retenu une perte, toute réclamation contre ce bulletin aurait été irrecevable, faute d'intérêt.

En droit, l'appelante critique le tribunal pour avoir retenu la qualification de l'abus de droit au sens du § 6 de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », ci-après désignée « *StAnpG* », à l'égard des opérations en cause. Elle critique que le tribunal aurait analysé chacun des quatre critères d'un abus de droit alors même que l'Etat se serait limité en première instance à simplement énoncer lesdits critères sans pour autant les qualifier dans le cas d'espèce et que la décision directoriale aurait simplement cité le § 6 StAnpG sans même énoncer ces mêmes critères. L'appelante considère dès lors qu'en étayant l'intégralité de la motivation tendant à établir l'existence d'un abus de droit non pas sur base de l'argumentation développée par l'Etat mais de sa propre motivation indépendante, le tribunal aurait violé les règles de la charge de la preuve en ce que la preuve de l'abus de droit incomberait à l'Etat. A titre subsidiaire, l'appelante fait valoir que même en admettant que le délégué du gouvernement aurait qualifié l'abus de droit en l'espèce en première instance, il ne pourrait cependant, au vu de l'absence d'une motivation relative à la qualification de l'abus de droit contenue dans la décision directoriale, pas être admis à fournir cette motivation pour la première fois devant le tribunal administratif et la jurisprudence citée par le délégué du gouvernement pour se prévaloir de cette faculté aurait été émise dans le cadre de la réglementation de la procédure administrative non contentieuse dont l'application serait exclue en matière d'impôts directs.

Ce moyen manque cependant en fait dans la mesure où, contrairement à l'allégation afférente de l'appelante, le délégué du gouvernement a, dans le cadre de son mémoire en réponse en première instance, non seulement énoncé les critères pour pouvoir voir admettre un abus de droit mais également précisé les raisons pour lesquelles, dans son analyse, les conditions de l'abus de droit se trouveraient vérifiées en l'espèce. Dans ces conditions, un examen circonstancié des critères d'un abus de droit par le tribunal afin de prendre utilement position par rapport à cette argumentation étatique et aux contestations afférentes de l'appelante ne saurait être considéré comme ayant impliqué un renversement de la charge de la preuve, mais s'analyse en une réponse aux moyens des parties. En outre, aucune règle de la procédure contentieuse en matière d'impôts directs n'empêche l'Etat de compléter la motivation d'un acte décisionnel déféré à travers ses mémoires déposés dans le cadre de l'instance contentieuse.

L'appelante fait valoir que le tribunal aurait retenu que l'opération de l'abus de droit au sens du § 6 StAnpG serait donnée par le fait de l'acquisition des parts d'une société ayant subi des pertes dans le passé, mais que ce ne serait pas elle, mais la Soc. D qui aurait acquis les titres de la Soc. B, de manière que l'opération abusive aurait été réalisée par une autre entité juridique et qu'elle-même ne pourrait pas se voir reprocher la commission d'un abus de droit à travers ladite acquisition.

Quant à la qualification de l'abus de droit, l'appelante conteste l'analyse du tribunal suivant laquelle le principe « *dealing at arms' length* » se retrouverait de manière générale dans le § 6 StAnpG et renvoie aux modifications législatives récentes dont les travaux parlementaires admettraient que les dispositions ayant régi la matière des prix de transfert et

de la pleine concurrence auraient été limitées à celles des articles 56 et 164 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », entraînant que l'analyse du tribunal dénaturerait le § 6 StAnpG qui ne fournirait pas une base légale pour la vérification du principe « *dealing at arms' length* ».

L'appelante réitère ensuite son argumentation déjà soumise en première instance en exposant que l'activité immobilière exercée par la Soc. C comporterait plusieurs volets, à savoir, d'une part, les activités d'agence immobilière et de gestion immobilière qui seraient très intensives en main-d'œuvre et demanderaient de nombreuses interventions de tout ordre, de manière à être réalisées essentiellement par du « *personnel subalterne* », et, d'autre part, les activités concernant certaines opérations d'envergure qui seraient de nature tout à fait différente et demanderaient que celui qui les exerce ait les connaissances nécessaires pour ce faire et ne pourraient ainsi pas être déléguées.

Sur base de ces explications, l'appelante conteste la position du bureau d'imposition fondée sur le constat que la Soc. B ne disposerait pas de l'infrastructure et des ressources humaines nécessaires pour exercer une activité commerciale. Elle souligne que cette société aurait la forme d'une société anonyme et qu'en tant que telle elle aurait par définition un conseil d'administration ayant tous les pouvoirs pour l'engager et qui comporterait en l'occurrence trois personnes, de sorte qu'elle aurait les ressources humaines largement suffisantes pour réaliser des opérations immobilières d'envergure ensemble avec l'intervention de Monsieur …. A cette fin, il n'y aurait dans le chef de la Soc. B pas le moindre besoin de procéder à l'engagement de personnel, l'erreur du bureau d'imposition consistant dans le fait de considérer comme équivalents les termes « *ressources humaines* » et « *personnel salarié* ». D'autre part, les ressources matérielles nécessaires à la Soc. B seraient peu importantes compte tenu de l'activité consistant à s'occuper de certains projets importants et elles pourraient par ailleurs être fournies soit par Monsieur …, utilisant sa voiture privée, son ordinateur privé ou encore son téléphone privé, sans que celui-ci ne soit obligé de facturer ces services, soit en profitant des services de la part de la Soc. C. L'appelante soutient que ce serait ainsi que la Soc. B aurait comptabilisé en 2008 un montant total de 234.700 € en tant que « *autres charges externes* » et payé ce montant à elle. A cet égard, l'appelante renvoie encore à un courrier du 24 octobre 2008, adressé par elle au bureau d'imposition, qui reprendrait toutes les opérations immobilières traitées par Monsieur … pour le compte de la Soc. B. Il s'agirait d'opérations importantes traitées par Monsieur … personnellement pour le compte de la Soc. B, alors que les honoraires auraient été encaissés par elle-même, de sorte que la commission versée par elle à la Soc. B serait la rémunération de ces services.

Finalement, l'appelante épingle la conclusion du tribunal que la réalité économique des prestations de services fournies ne serait pas prouvée et que le § 5 StAnpG serait dès lors applicable en ce que des recettes réalisées par l'appelante auraient été attribuées à tort à la Soc. B. L'appelante fait valoir que la simulation au sens du § 5 StAnpG impliquerait que les contribuables n'auraient pas pris en compte l'ensemble des conséquences de la structure envisagée par eux, mais qu'en l'espèce, dès lors que la Soc. B n'aurait pas disposé des infrastructures nécessaires à son activité, elle devrait rémunérer l'appelante pour la mise à disposition desdites infrastructures. Le tribunal aurait analysé la facture relative à cette mise à disposition mais l'aurait écartée en affirmant que l'appelante n'aurait pas fourni les contrats avec les clients respectifs et les factures afférentes afin de pouvoir voir vérifier si les opérations avaient effectivement été réalisées par la Soc. B. Or, les commissions versées entre la Soc. B et l'appelante correspondraient aux montants facturés par un commissionnaire pour des prestations de services effectuées sur le marché et facturées par l'appelante même à ses clients. L'appelante en déduit que les sociétés impliquées, tout en

faisant partie du même groupe, auraient pris en compte toutes les conséquences de la structure juridique mise en place, à savoir, premièrement, la mise à disposition des moyens à la Soc. B pour effectuer ses prestations de services de commission, deuxièmement, la réalisation de ces prestations par la Soc. B par le biais des moyens mis à sa disposition et pour lesquels une rémunération est versée à l'appelante et, troisièmement, la facturation par la Soc. B à l'appelante des prestations fournies en considération du coût de la mise à disposition des moyens prévisés et des coûts administratifs structurels de la Soc. B.

En conclusion de ces moyens, l'appelante conclut que les redressements opérés par l'administration et confirmés par le tribunal sur base du truchement des §§ 5 et 6 StAnpG seraient injustifiés.

Il convient de rappeler liminairement que l'objet des critiques de l'appelante consiste en certains redressements des bénéfices déclarés par l'appelante au titre des exercices 2007 et 2008. Ainsi, pour l'année 2007, le bureau d'imposition a refusé de reconnaître la déduction, en tant que dépense d'exploitation, de la commission de a.- € payée par l'appelante à la Soc. B et a réintégré ce montant au bénéfice imposable au titre de cet exercice. Pour l'année 2008, le bureau d'imposition a pareillement refusé la reconnaissance fiscale en tant que dépenses d'exploitation des commissions d'un total de b.- € payées par l'appelante à la Soc. B et il a en sus imputé fiscalement à l'appelante le montant de d.- € déclaré par la Soc. B en tant que produit consistant en des commissions de gérances. De même, le bureau d'imposition a refusé d'admettre comme produit imposable le montant de e.- € facturé par l'appelante à la Soc. B en tant que refacturation intra-groupe de certains frais et de rémunération de certains services. Par voie de conséquence, le bureau d'imposition a augmenté le bénéfice déclaré de l'exercice 2008 de (b.- + d.- – e.- =) f.- €. Ces redressements sont basés en substance sur l'existence d'une simulation au sens du § 5 StAnpG et d'un abus de droit au sens du § 6 StAnpG impliquant l'appelante, la Soc. B et au moins une autre société de Soc. C, étant précisé que les mêmes simulation et abus de droit sont également pris comme base pour des redressements consistant essentiellement en la négation du droit au report de pertes d'exercices antérieurs dans le chef de la Soc. B, lesquels font l'objet d'un arrêt parallèle de la Cour de ce jour dans le cadre d'un appel inscrit sous le numéro 35978C du rôle.

Au vu des argumentations respectives des parties, il convient partant de vérifier en premier lieu si l'existence d'un abus de droit peut être admise en l'espèce en ce qui concerne les années d'imposition en cause.

La Cour rejoint les premiers juges dans leur position que les reproches étatiques fondés sur l'abus de droit doivent être examinés au regard de la globalité des opérations faites en l'espèce et des personnes physiques et morales étant intervenues dans leur cadre, à savoir tant au regard de l'acquisition de parts de la Soc. B et de la demande de report de pertes dans ce contexte, qu'au regard des refacturations intra-groupe et de la déduction par l'appelante des commissions litigieuses à titre de dépenses d'exploitation. Il en découle également que toutes les opérations effectuées dans le cadre du détournement de formes et d'institutions du droit privé par les personnes impliquées doivent, le cas échéant, se voir dénier les effets fiscaux recherchés dans le chef de chacune de ces personnes indépendamment de la question de savoir quelle personne était à l'origine de cet abus de droit. Il y a partant lieu de rejeter d'emblée l'argument de l'appelante suivant lequel un abus de droit ne saurait être retenu dans son chef à défaut pour elle d'avoir elle-même fait l'acquisition des actions de la Soc. B.

Le § 6 StAnpG, invoqué par le bureau d'imposition et le directeur, dispose en ses alinéas (1) et (2) comme suit :

« *Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.*

Liegt ein Mißbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären ».

Au vœu de l'alinéa 1er de cette disposition, la reconnaissance d'un abus de droit suppose ainsi la réunion de plusieurs éléments, à savoir plus particulièrement l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt, l'usage d'une voie inadéquate et l'absence de motifs extra-fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie.

En ce qui concerne le premier élément de l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, les opérations pertinentes en l'espèce consistent tout d'abord en l'acquisition de l'ensemble des actions de la Soc. B par la Soc. D, qualifiée de manière incontestée comme société de participation financière de Soc. C, au prix de … € et partant en l'intégration de la Soc. B dans la structure dudit groupe. Les autres opérations portent en substance sur l'imputation de créances intra-groupe à la Soc. B du chef de prestations de services qu'elle aurait fournies en faveur d'autres sociétés du même groupe et notamment de l'appelante, ainsi que la mise à sa charge de refacturations intra-groupes de certains frais et de rémunérations de certains services de mise à disposition que l'appelante aurait accordés à la Soc. B. Ces opérations économiques de droit privé, dont la réalité n'est pas contestée en tant que telle par l'appelante, rentrent dans la notion de formes et institutions du droit privé, de sorte que cet élément constitutif de l'abus de droit au sens du paragraphe 6 StAnpG se trouve vérifié.

Le deuxième élément d'une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt découle du régime du report de pertes d'exercices antérieurs sur les bénéfices d'exercices subséquents.

En effet, il convient de rappeler que la Soc. B avait accumulé durant les années 1991 à 1995 des pertes à hauteur de … € (… LUF), le total des pertes ayant atteint le montant global de … € avec la fin de l'exercice 2005. L'article 114 LIR, qui dispose que « *(1) Le contribuable peut, dans les conditions définies au second alinéa, déduire à titre de dépenses spéciales, les pertes survenues au cours des exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 1990 dans son entreprise commerciale* (…) », et le § 9*bis* de la loi modifiée du 1er décembre 1936 concernant l'impôt commercial communal, intitulée « *Gewerbesteuergesetz* », en abrégé « *GewStG* », disposant que « *(1) Le bénéfice d'exploitation est réduit à concurrence des pertes qui ont été constatées lors du calcul du résultat d'exploitation de 1991 et des exercices suivants par l'application des dispositions des paragraphes 7 à 9 de la loi.* (…) », prévoient pour les pertes d'exploitation subies depuis l'année 1991 un régime de compensation avec les bénéfices réalisés durant des exercices ultérieurs. Ainsi, suite à l'acquisition des actions de la Soc. B par la Soc. D et son intégration au Soc. C, l'imputation fiscale de revenus à la Soc. B, plutôt qu'à une autre société réalisant des bénéfices imposables sans pouvoir mettre à profit un report de pertes antérieures, et les déductions correspondantes, au titre de dépenses d'exploitation sur le fondement de l'article 45 LIR, dans le chef d'autres sociétés du même groupe permettaient de réaliser des bénéfices ne subissant en réalité aucune charge d'impôt tant que des pertes reportables d'exercices antérieurs non encore compensées subsistaient dans le chef de la Soc. B. Dans ces conditions, c'est à juste titre que les premiers juges ont considéré que les opérations critiquées par l'Etat ont eu pour effet de réduire, voire de contourner l'imposition,

essentiellement dans le chef de l'appelante, de manière que ce deuxième élément se trouve également vérifié en l'espèce.

Quant au troisième élément de l'usage d'une voie inadéquate, il convient de porter quelques précisions liminaires.

Ainsi, le caractère simplement inhabituel des formes, constructions ou opérations de droit privé n'est pas à lui seul suffisant pour les voir qualifier d'inadéquates au vu de la liberté en principe reconnue au contribuable de choisir la voie la moins imposée, mais il faut, dans un cas tel celui de l'espèce, que l'objectif économique soit atteint par cette voie dans le contexte économique donné d'une manière telle qu'elle permet l'obtention d'un effet fiscal que le législateur ne peut pas être considéré comme ayant voulu accorder dans le cadre d'une application de la loi fiscale conforme à son intention (cf. Cour adm. 18 mars 2014, n° 32984C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 13).

En outre, dans la mesure où le régime du report de pertes d'exercices antérieurs est en cause en l'espèce, les premiers juges ont considéré à juste titre que la question de l'adéquation de la voie choisie doit être examinée devant la toile de fond de l'exigence posée par l'article 114 (2) n° 3 LIR, disposant que « *seul celui qui a subi la perte peut la porter en déduction* », de l'identité entre le contribuable ayant supporté économiquement la perte et celui qui invoque son report sur un exercice subséquent et qu'ils ont renvoyé à cet égard aux principes dégagés par la Cour dans des arrêts des 4 février et 15 juillet 2010 (cf. Cour adm. 4 février 2010, n° 25957C du rôle, et 15 juillet 2010, n° 25957Ca du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 259). La Cour a en effet déjà décidé que le droit au report dans le chef d'une collectivité est uniquement conditionné par la qualité de société au sens du droit des sociétés et par l'identité juridique de la personne morale. Elle a également retenu que si la LIR ne comporte aucune disposition expresse tendant à requérir le maintien d'une identité économique dans le chef d'une société de capitaux comme condition pour pouvoir prétendre au report de pertes d'exercices antérieurs et s'il ne se dégage ni du libellé de l'article 114 LIR, ni de sa *ratio legis*, que le législateur fiscal ait voulu subordonner le droit au report des pertes à l'existence d'une identité de l'entreprise d'après des critères économiques, et plus particulièrement à une identité économique de la société d'un point de vue matériel et personnel, une appréciation économique d'une opération concrète ne saurait être exclue afin de vérifier si elle n'est pas constitutive d'un abus de droit au sens du paragraphe 6 (1) StAnpG, dont l'existence devrait être admise au cas où la personnalité juridique et fiscale de la société serait utilisée aux seules fins de contourner le caractère personnel du droit au report de pertes et l'interdiction en découlant d'une transmission desdites pertes dans le seul but d'user des pertes reportables afin d'éviter l'imposition des bénéfices afférents. Dans ce contexte, les circonstances que le report de pertes est réclamé par une société ayant cessé dans le passé son activité antérieure et n'ayant plus disposé d'un actif social d'une valeur économique relevante, que les parts de cette société ont été cédées à de nouveaux associés et que cette société exerce ensuite une activité entièrement différente, éventuellement déjà antérieure dans le chef des nouveaux associés, et profitable, doivent être qualifiées d'indices dans le sens de l'existence d'un abus de droit. Dans l'hypothèse où un tel abus de droit au sens du paragraphe 6 (1) StAnpG se trouverait vérifié, le report de pertes d'exercices antérieurs doit être refusé conformément au paragraphe 6 (2) StAnpG.

L'argumentation de l'appelante revient en substance à faire admettre qu'un bénéficiaire économique d'un groupe de sociétés qui occupe les postes de mandataires sociaux de plusieurs de ces sociétés jouit en dernière analyse d'une liberté plus ou moins grande dans le choix de la société à laquelle il entend concrètement voir imputer fiscalement les produits et les charges relatifs aux opérations économiques qu'il réalise par son activité

personnelle mais pour le compte de plusieurs ses sociétés. En d'autres termes, ledit bénéficiaire devrait jouir de la liberté de choisir la « *casquette sociétaire* » sous le couvert de laquelle il exerce son activité.

Sans vouloir se prononcer sur le caractère justifié ou non de cette pétition en son principe, la Cour considère que l'appelante ne saurait de toute façon s'en prévaloir utilement en l'espèce au vu de certains éléments qui rendent le choix porté en l'espèce par son bénéficiaire économique inadéquat.

En effet, il convient de rappeler que la Soc. B avait été constituée en l'année 1990 et que son activité initiale consistait en l'acquisition, durant l'année 1991, d'un objet immobilier et en sa détention jusqu'en l'année 1995 lorsque ledit objet immobilier a été vendu à un prix engendrant une perte de … LUF. Depuis lors, la Soc. B n'a plus détenu aucun élément d'actif et son passif était constitué entre les années 1999 et 2005 de capitaux propres négatifs de quelque 1,7 millions d'euros et également de quelque … d'euros au titre d'avances d'actionnaires.

En outre, aucune activité de cette société durant toutes ces années ne se dégage des éléments du dossier, de manière qu'il faut conclure qu'elle n'a point participé à la vie économique d'un quelconque secteur d'activité entre les années 1996 et 2005. Ce n'est qu'au titre de l'année 2006 que les comptes annuels de la Soc. B font état d'un produit d'exploitation de … € consistant en une créance du chef d'un « *compte de liaison* » à l'égard de l'appelante sans qu'un autre élément d'actif ait été ajouté en cours d'exercice ou que le passif ait subi une variation significative, aucun autre élément du dossier ni aucune explication des parties n'étayant la nature de cette créance et l'activité à travers laquelle elle a été générée.

De même, il existe un écart certain entre la valeur bilantaire de la Soc. B, s'élevant à un actif net de (… € (la créance de … € à l'égard de l'appelante + … € TVA) – … € =) -… €, à la date de la dernière clôture d'exercice au 31 décembre 2006 avant sa cession à la Soc. D le 20 août 2007 et le prix de … € que la Soc. D a investi pour acquérir l'intégralité du capital de la Soc. B.

Au titre de l'exercice 2007, les comptes annuels de la Soc. B ne renseignent aucune acquisition d'un élément de l'immobilisé ni des charges d'exploitation hormis 140 € de cotisations professionnelles. La seule variation significative de la situation patrimoniale provient du fait unique de la comptabilisation de la créance litigieuse de a.- € et de la TVA afférente à l'égard de l'appelante qui ont emporté les augmentations correspondantes de l'actif circulant et du passif.

Du chef de l'exercice 2008, les comptes annuels de la Soc. B relèvent l'acquisition d'un objet immobilier et de deux participations dans d'autres sociétés comme nouveaux éléments de l'actif, ainsi que la conclusion d'un emprunt bancaire. Le compte de pertes et profits fait état d'un chiffre d'affaires de … € et de charges d'exploitation de l'ordre de … €, dont essentiellement la refacturation de certains frais et de mises à disposition d'infrastructures par l'appelante à hauteur de e.- €.

Par contre, l'appelante exerçait l'activité commerciale d'agence immobilière et réalisait un chiffre d'affaires qui a évolué de quelque … d'euros en 2002 à … d'euros en 2008. Il n'est pas non plus contesté que les bénéficiaires économiques de l'appelante étaient les mêmes que ceux de la Soc. D et partant également de la Soc. B à partir d'août 2007.

Eu égard à l'ensemble de ces éléments, il faut soulever la question des motifs ayant amené les bénéficiaires économiques de Soc. C à faire acquérir l'intégralité des actions de la Soc. B par une société de leur groupe au prix de … € qui s'avère passablement élevé par rapport à l'actif net de la Soc. B et eu égard à l'absence totale d'activité de cette dernière durant les dix années avant l'acquisition, ainsi qu'à prétendument faire intervenir la Soc. B dans des transactions immobilières d'envergure, impliquant des facturations de commissions à hauteur de a.- € pour l'année 2007 et de b.- € pour l'année 2008 par la Soc. B à l'appelante, plutôt que de les réaliser entièrement elle-même, l'appelante ayant eu une activité d'agence immobilière bien connue du public et du secteur d'activité concerné. Il en est de même en ce qui concerne le fait que la Soc. B ne disposait durant les années 2007 et 2008 pas elle-même de personnel salarié, ni de l'infrastructure nécessaire pour réaliser des opérations immobilières et que, suivant l'argumentation de l'appelante, ces prestations auraient été réalisées par la Soc. B grâce à la mise à disposition de matériel et de ressources humaines précisément par l'appelante et effectuées par Monsieur … lui-même, les premiers juges ayant relevé à juste titre dans ce cadre le fait que Monsieur … était administrateur et administrateur délégué tant de la Soc. B que de l'appelante ainsi que les conditions particulières ne correspondant *a priori* pas à une logique de concurrence entre des sociétés découlant de ce qu'une société qui, jusqu'à sa reprise par un groupe de sociétés, était dormante et qui n'occupe pas elle-même du personnel, ni ne dispose elle-même d'une infrastructure dédiée pour réaliser les prestations facturées, se voit mettre à sa disposition par une société du même groupe cette infrastructure et ces ressources humaines et refacture à cette même société ses prétendues prestations.

Alors même que ce choix pourrait sous ses différents aspects encore être qualifié de simplement inhabituel *a priori*, un caractère inadéquat lui est cependant imprimé en l'espèce dans la mesure où l'explication à la base des facteurs prévisés de ce choix doit être recherchée dans le droit théorique, dans le chef de la Soc. B, au report des pertes accumulées d'un total de … € jusqu'à la fin de l'exercice 2005 puisque c'est précisément ce droit qui représente la seule justification apparente du prix d'acquisition de … € et qui explique le transfert, par le biais des facturations de commissions par la Soc. B à l'appelante et de la déduction fiscale desdites commissions par cette dernière, d'une partie du chiffre d'affaires de l'appelante vers la Soc. B en vue d'obtenir l'absence de charge d'impôt de ladite partie du chiffre d'affaires par le biais de la compensation avec les pertes antérieures permettant de maintenir dans le chef de l'appelante un bénéfice imposable relativement constant durant les années 2006 à 2008, alors même que son chiffre d'affaires a progressé de plus d'un million en l'année 2007 par rapport à l'année 2006. La Cour rejoint ainsi les premiers juges dans leur conclusion que ces avantages fiscaux ne seraient en principe pas accordés par le législateur dans des conditions normales, au regard du caractère personnel du droit au report de pertes et de l'interdiction en découlant d'une transmission de pertes dans le seul but d'user de pertes reportables, ainsi qu'au regard de l'interdiction de déduire des frais à titre de dépenses d'exploitation qui sont sans relation avec l'acquisition de revenus.

Il s'ensuit que le troisième élément de l'abus de droit se trouve également vérifié en l'espèce.

En ce qui concerne le quatrième élément tenant à l'absence de considérations économiques valables pour justifier l'utilisation de cette structuration en apparence inadéquate, c'est encore à bon droit que les premiers juges ont rappelé que la charge de la preuve n'incombe pas entièrement au contribuable, mais qu'il appartient en principe à l'Etat qui invoque un abus de droit de prouver que les éléments constitutifs de l'abus se trouvent réunis. Néanmoins, par rapport au critère de l'existence de considérations économiques valables à la base de la voie choisie, cette charge de la preuve ne saurait avoir pour

conséquence d'imposer à l'Etat la preuve concrète de l'impossibilité d'une justification économique de la voie choisie, mais elle doit plutôt toujours être limitée aux éléments que l'Etat peut raisonnablement être supposé établir, à savoir que l'Etat devra rendre plausible l'absence d'une justification économique à la base de la voie choisie et qu'il incombe alors au contribuable, à la source de la voie choisie, de faire état de considérations économiques justifiant, d'après lui, la voie choisie malgré l'apparence contraire dûment mise en avant par l'Etat. Ainsi que les premiers juges l'ont encore judicieusement retenu, il ne suffit pas que le contribuable fasse simplement état de motifs économiques pour que ceux-ci doivent nécessairement être admis comme valables, mais il faut que ces motifs puissent être considérés comme réels et présentent par eux-mêmes un avantage économique suffisant au-delà du seul bénéfice fiscal obtenu.

Par voie de conséquence, il incombe en l'espèce à l'appelante de fournir une justification économique valable pour l'ensemble des opérations en cause afin de mettre à néant l'apparence d'inadéquation découlant des éléments prévisés mis en avant par l'Etat à l'appui des actes décisionnels déférés.

L'argumentation déployée par l'appelante à cet égard laisse de convaincre sous plusieurs aspects. Ainsi, il ne suffit pas d'affirmer que la nature des opérations prétendument réalisées grâce à l'entremise de la Soc. B impliquerait l'intervention personnelle d'un ou de plusieurs administrateurs et non pas d'un personnel subalterne sans pour autant requérir une infrastructure importante détenue par ladite société, ni de renvoyer à un simple relevé d'opérations immobilières qui auraient été réalisées grâce à l'intervention de la Soc. B durant les années 2007 et 2008. En effet, comme déjà relevé ci-avant, Monsieur …, qui aurait fourni l'essentiel des prestations pour le compte de la Soc. B, était administrateur et administrateur délégué tant de l'appelante que de la Soc. B, de manière que ces éléments sont insuffisants pour faire conclure que les opérations immobilières auxquelles il est fait référence ont effectivement été réalisées au nom de la Soc. B. Il s'y ajoute, tel que les premiers juges l'ont relevé à juste titre, qu'une facture émise par l'appelante précisément le 31 décembre 2008 à l'attention de la Soc. B, intitulée « *honoraires pour prestations mises à disposition et fournitures relatifs à l'année 2008* », reprend dans son libellé la mise à disposition de bureaux, de trois voitures, de frais de déplacement et de représentation, de matériel de bureau, de frais relatifs à une secrétaire polyvalente, d'agents commerciaux et d'un directeur de service, est de nature à ébranler l'affirmation de l'appelante que certains projets d'envergure auraient dû être traités par un dirigeant du groupe. En outre, par comparaison avec les chiffres d'affaires de l'appelante de quelque … d'euros respectivement pour les années 2007 et 2008, il n'est que difficilement concevable que des commissions à hauteur de a.- € en 2007 et b.- € en 2008 aient pu être générées par la seule Soc. B sans une quelconque infrastructure matérielle et quasiment sans besoins en personnel. Finalement, à l'instar des premiers juges, il convient de signaler que l'acceptation par l'appelante, dans un courrier du 15 octobre 2009 adressé au bureau d'imposition, d'une proposition de ce dernier de ramener, pour l'exercice 2007, les commissions revenant à la Soc. B, initialement d'un montant de a.- €, à un montant de c.- € hors TVA n'est certainement pas de nature à corroborer le caractère sérieux de l'affirmation de l'appelante que les commissions litigieuses correspondraient effectivement à des prestations effectuées par la Soc. B.

En conséquence, il convient de conclure à partir de l'ensemble de ces considérations que l'appelante ne fait pas état de considérations économiques valables pour justifier l'utilisation de cette structuration en apparence inadéquate et plus particulièrement le caractère réel des commissions litigieuses attribuées à la Soc. B, de manière que le quatrième et dernier élément de l'abus de droit se trouve également vérifié en l'espèce.

C’est partant à bon droit que le bureau d’imposition et le directeur, confirmé par le tribunal, ont conclu à l’existence d’un abus de droit par rapport aux opérations liées à l’acquisition des actions de la Soc. B par la Soc. D, à l’attribution de commissions par l’appelante à la Soc. B et au report des pertes d’exercices antérieurs par cette dernière sur ses bénéfices découlant de ces commissions. Conformément au § 6 (2) StAnpG, les impositions des exercices 2007 et 2008 étaient partant à fixer sur base d’une structuration adéquate par rapport aux opérations économiques en cause. En l’espèce, ce constat implique que les commissions litigieuses devaient être imputées à l’appelante elle-même et non pas à la Soc. B et que la mise en compte d’une rémunération pour la prise en charge de frais et de mises à disposition d’infrastructures par l’appelante à l’égard de la Soc. B à hauteur de e.- € devait également être éliminée du résultat imposable. Sur pied des mêmes considérations que celles ayant conduit à écarter fiscalement les prestations réalisées par la Soc. B pour le compte de l’appelante, il y a lieu de conclure également que la réalité économique des commissions facturées par la Soc. B à la société … S.A. n’est pas non plus établie dans le chef de la Soc. B, de sorte qu’à défaut de contestations particulières de l’appelante à cet égard et d’explications quant aux raisons économiques de cette facturation intra-groupe, c’est à bon droit que le directeur a encore confirmé l’attribution par le bureau d’imposition de la somme de d.- € à l’appelante. Par voie de conséquence, c’est à juste titre que le bureau d’imposition a refusé, pour l’année 2007, de reconnaître la déduction, en tant que dépense d’exploitation, de la commission de a.- € payée par l’appelante à la Soc. B et qu’il a augmenté le bénéfice déclaré de l’exercice 2008 de b.- + d.- – e.- = f.- €.

Il découle de l’ensemble des développements qui précèdent que les impositions critiquées par l’appelante sont conformes à la loi et que c’est à juste titre que le tribunal a rejeté le recours de l’appelante contre la décision directoriale déférée du 8 novembre 2013 ayant confirmé la validité des impositions au titre de l’année 2008. Concernant les impositions pour l’année 2007, le recours de l’appelante, examiné pour la première fois au fond au niveau de la Cour, est à rejeter au fond comme étant non fondé pour des raisons parallèles à celles dégagées déjà par le tribunal pour l’année d’imposition 2008. Dès lors, le jugement dont appel est à confirmer en ce qu’il a rejeté le recours de l’appelante également pour l’année 2007, quoique pour d’autres motifs.

L’appel sous examen est partant à rejeter comme étant non fondé en ce qui concerne le fond du recours de l’appelante dans sa globalité et le jugement entrepris est à confirmer dans cette même mesure.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l’égard de toutes les parties en cause,

reçoit l’appel du 10 mars 2015 en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris, réforme la décision directoriale du 8 novembre 2013 en ce sens que la réclamation de l’appelante contre les bulletins de l’impôt sur le revenu des collectivités et de la base d’assiette de l’impôt commercial communal pour l’exercice 2007, émis le 4 novembre 2009, a été introduite dans les formes et délai de la loi et est partant recevable,

rejette l'appel comme étant non fondé pour le surplus et en déboute l'appelante,

partant, confirme le jugement entrepris dans cette mesure,

condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 16 février 2016 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier en chef de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s.WILTZIUS s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 27 mai 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative